

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

## **COUR ADMINISTRATIVE**

Numéro du rôle : **27600 C**  
Inscrit le 24 décembre 2010

---

### **Audience publique du 12 mai 2011**

**Appel formé par  
Monsieur ... .. et Madame ... ..,  
contre un jugement du tribunal administratif du 17 novembre 2010  
(n°26628 du rôle)  
en matière d'impôt sur le revenu**

---

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 27600C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 24 décembre 2010 par Maître Aziza GOMRI, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'ordre des avocats à Luxembourg, en nom et pour compte de Monsieur ... .. et de son épouse, Madame ... .., demeurant ensemble à L-..., contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 17 novembre 2010 suite à un recours des actuels appelants tendant principalement à la réformation, et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 janvier 2010, inscrite sous le numéro C 15249 du rôle, déclarant non fondée leur réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu émis le 25 juin 2009 par le bureau d'imposition Luxembourg 2 pour l'année 2008 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 21 janvier 2011 par Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 16 février 2011 au nom des époux ...-... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le conseiller rapporteur entendu en son rapport et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en sa plaidoirie à l'audience publique du 3 mai 2011.

---

Le 25 juin 2009, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur ... ..., avocat, imposé collectivement avec son épouse, Madame ... ..., un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008.

Par courrier du 1<sup>er</sup> juillet 2009, Monsieur et Madame ...-... introduisirent une réclamation à l'encontre dudit bulletin de l'impôt sur le revenu auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après le « *directeur* ».

Par décision du 20 janvier 2010, le directeur rejeta ladite réclamation comme étant non fondée.

Cette décision est libellée comme suit :

*« Nach Einsicht der am 7. Juli 2009 eingegangenen Rechtsmittelschrift mit welcher die Eheleute, Herr ... .. und Frau ... .., wohnhaft in L-..., gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2008, zugestellt am 25. Juni 2009, "Einspruch" einzulegen begehren;*

*Nach Einsicht der §§ 228 und 301 AO;*

*In Erwägung, dass gegen Einkommensteuerbescheide zwar nicht der Rechtsbehelf des Einspruchs, der dem Luxemburger Steuerrecht völlig fremd ist, wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist; dass es bei Rechtsunkundigen jedoch nicht auf die Bezeichnung des Rechtsmittels ankommt;*

*In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;*

*In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer sich beschwert fühlen weil das Steueramt ihrem Antrag auf Abschlag für außergewöhnliche Belastungen nicht statt gegeben hat und ihre Beiträge zu einem Zusatzpensionsvertrag nicht abgezogen hat; dass ebenfalls aus dem Steuerbescheid nicht erkennbar sei, wie bei einer angeblichen Steuerlast von insgesamt 7.436 Euro tatsächlich eine zu zahlende Steuer von 8.065 Euro (ohne Arbeitsfondsbeitrag) entstehen kann und um Klärung der Differenz bittet, da diese nicht nachgewiesen worden sei;*

*In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge der Rechtsmittelführer gebunden sind;*

*In Erwägung, dass die Reklamanten ihrer Einkommensteuererklärung für das strittige Jahr eine Aufstellung von Kosten in Höhe von 10.445,00 Euro beigelegt haben, die in Verbindung mit ihrem Umzug von Kanada nach Luxemburg stehen; dass sie hierfür einen Antrag auf Abschlag für außergewöhnliche Belastungen gestellt haben und der Meinung sind, als Selbständige könnten sie ihre umzugsbedingten Kosten als beruflich bedingte Werbungs- beziehungsweise Betriebskosten von der Steuer absetzen, da der Umzug von ... nach Luxemburg ausschließlich durch die berufliche Veränderung des Reklamanten veranlasst sei;*

*In Erwägung zuerst, dass die Reklamanten in ihrem Rechtsmittel, eine „doppelte Haushaltsführung“ erwähnen und in einem Zusatz erklären, die Nicht-Berücksichtigung der Umzugskosten sei ganz offensichtlich fehlerhaft; dass sie sich hierbei auf Bestimmungen des deutschen Einkommensteuergesetzes und des beamtenrechtlichen Umzugskostenrechts stützen;*

*In selbstverständlicher Erwägung jedoch, dass deutsche Steuergesetze keine Gültigkeit in Luxemburg haben können;*

*In Erwägung, dass die Reklamanten folgende Kosten geltend machen (in Euro):*

<i>Flugkosten (Avion)</i>	<i>1.002</i>
<i>Gepäck (Coût extra bagages)</i>	<i>516</i>
<i>Umzugsfirma</i>	<i>1.100</i>
<i>Automiete</i>	<i>343</i>
<i>Veterinärkosten (für einen Hund)</i>	<i>123</i>
<i>Reisekoffer</i>	<i>364</i>
<i>Taxi</i>	<i>46</i>
<i>Briefnachsendung</i>	<i>25</i>
<i>Aufenthalt in einem luxemburgischen Hotel</i>	<i>2.400</i>
<i>Kommission auf luxemburgische Miete</i>	<i>2.127</i>
<i>Unkosten in Zusammenhang mit Eigentum in Kanada</i>	<i>1.008</i>
<i>Ersatz vom Elektrogeräten wegen Spannungsdifferenz</i>	<i>1.391</i>
	<hr/>
<i>Gesamt</i>	<i>10.445</i>

*In Erwägung, dass die Reklamanten die aufgeführten Ausgaben zwar nicht als Werbungs- oder Betriebskosten erklärt haben, sondern die betreffenden Angaben in der Rubrik für außergewöhnliche Belastungen eingetragen haben; dass sie jedoch in ihrer Rechtsmittelschrift deutlich machen, die Umzugskosten seien als Betriebsausgaben anzusehen;*

*In Erwägung, dass der Erlös aus der selbständigen Tätigkeit des Reklamanten als Anwalt einen Gewinn aus der Ausübung eines freien Berufs im*

*Sinne von Artikel 91 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) darstellt, auf dessen Berechnung, auf Grund der Bestimmungen von Artikel 93, Ziffer (1) L.I.R, die Vorschriften der Artikel 16 bis 60 L.I.R. anwendbar sind;*

*In Erwägung, dass gemäß Artikel 45 Absatz 1 L.I.R. als abzugsfähige Betriebsausgaben die Aufwendungen gelten, die ausschließlich durch den Betrieb veranlasst sind;*

*In Erwägung, dass bei gemischt bedingten Ausgaben, die sowohl der Erzielung von Einkünften als auch dem privaten Lebenswandel dienlich sind, das in Artikel 12 L.I.R. verankerte Prinzip des Aufteilungsverbots festhält, dass solche Ausgaben als nicht abzugsfähig anzusehen sind, weder als Betriebsausgaben, noch als Werbungskosten oder Sonderausgaben, auch wenn eine berufliche Mitveranlassung besteht; dass dieses Prinzip des Aufteilungsverbots alle Ausgaben mit gemischtem Charakter von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausschließt;*

*In Erwägung, dass wenn keinerlei Möglichkeit einer leichten und einwandfreien Trennung gegeben ist, Aufwendungen, die im Rahmen der privaten Lebensführung getätigt werden, nicht auf dem Wege einer oberflächlichen Schätzung aufgeteilt werden können in einerseits nicht abzugsfähige Privatausgaben und andererseits Werbungskosten oder Betriebsausgaben, woraus folgt, dass in einem solchen Falle die gesamte Aufwendung nicht abzuziehen ist;*

*In Erwägung, dass somit zu klären ist inwieweit die vorgebrachten Ausgaben sei es einen rein beruflichen, sei es einen rein privaten oder einen gemischten Charakter haben;*

*In Erwägung, dass der Reklamant angibt, die Kanzlei, für die er arbeitet, habe ihn gezielt angeworben; dass er ein Schreiben beigelegt hat in dem ein Partner dieser Kanzlei bescheinigt: „je ... confirme par la présente que Me ... ..., associé indépendant au sein de notre étude de notre département banking et finance, a été amené à déménager au Luxembourg en 2008 pour des raisons professionnelles.“; dass aus dieser Aussage jedoch nicht gefolgert werden kann, der Wohnungswechsel sei ausschließlich aus beruflichen Anreizen erfolgt und private Gründe hätten keinen Ausschlag gegeben;*

*In Erwägung daher, dass der Reklamant seine Arbeit in Luxemburg schon am 23. Juni 2007 aufgenommen hat und in seiner Steuererklärung für dieses Jahr angegeben hat, er wohne in Luxemburg, ...; dass er sich jedoch erst am 13. März 2008 bei der Stadtverwaltung Luxemburg angemeldet hat; dass er ebenfalls neben seiner kanadischen Adresse auch eine Adresse in Deutschland (D-...) besitzt;*

*In Erwägung, dass aus den zwei beigelegten Flugscheinen (1002 Euro) mit Datum vom 15. April (2008) auf die Namen der Reklamanten nicht hervorgeht, inwieweit hier eine ausschließlich berufliche Nutzung vorliegen sollte da der Reklamant sich schon seit dem Vorjahr in Luxemburg aufgehalten hat und er auch*

*nicht angegeben hat, wie oft er eine Flugreise unternommen hat; dass er dem Steueramt auch folgendes angegeben hat: „Madame est arrivée au mois de janvier 2008, mais a dû retourner au Canada pour des raisons administratives (location de la maison etc ...) avant de revenir au Luxembourg en mars / avril 2008“; dass von daher angenommen werden kann, dass diese Flüge sowohl aus beruflichen wie auch privaten Gründen erfolgt sind;*

*In Erwägung dass hier angemerkt werden kann, dass die Reklamantin die kanadische Nationalität besitzt und von dort Einkünfte aus der Vermietung von Gütern bezieht und diese zumindest nicht in dem strittigen Jahr aufgegeben hat; dass mithin der Kontakt zu Kanada aus privaten und persönlichen Ursachen aufrecht gehalten wird;*

*Dass die Zusatzkosten für Gepäck (650 CAD + 96 Euro) ebenfalls keinen Hinweis darüber liefern ob der Inhalt privat oder beruflich oder gemischt war; dass zudem ein Teil des Gepäcks nach ... verfrachtet wurde;*

*In Erwägung, dass der Reklamant Mietrechnungen (4 x 1.200,00 i.e. 4.800 Euro) für die Monate Januar, Februar, März und April des Jahres 2008 beigelegt hat, die an eine Adresse des Reklamanten in ... gerichtet sind und dass er davon als beruflich bedingte Ausgaben die Hälfte (2.400 Euro) erklärt hat; dass er jedoch den Sitz der Kanzlei (L-...) als berufliche Adresse angegeben hat; dass er nicht weiter erklärt hat, inwiefern die private Miete als Betriebsausgabe anzusehen sei;*

*Dass sowohl der Kauf von Elektrogeräten (z. Bsp. eines Fernsehers mit Zubehör) als auch die Ausgaben bezüglich einer Hundehaltung und die Kommission auf der privaten Wohnungsmiete zu den privaten Ausgaben gehören;*

*Dass der Kauf von Reisekoffern sowohl zu beruflichen als auch zu privaten Zwecken einzuordnen ist; dass dies ebenso für die Speditionskosten und den Aufschlag für die Fracht gilt;*

*In Erwägung, dass mithin keine der angegebenen Ausgaben zweifelsfrei aus nur beruflichen Erwägungen heraus vorgenommen wurde sodass keine davon als Betriebsausgabe anzuerkennen ist;*

*In Erwägung, dass der Reklamant die Beiträge in Höhe von 2.704 Euro an ein deutsches Versicherungsunternehmen gezahlt hat hinsichtlich einer Rentenversicherung und diese als persönliche Beiträge an ein Zusatzregime als Sonderausgaben geltend gemacht hat; dass das Steueramt diesen Abzug jedoch nicht vorgenommen hat;*

*In Erwägung, dass laut Artikel 110, Ziffer 4 L.I.R. auf Lohnempfang bezogene persönliche Beiträge die im Hinblick auf ein durch das Gesetz vom 8. Juni 1999 über Zusatzpensionsregime eingeführtes Zusatzpensionsregime, oder auf*

*ein ausländisches Zusatzpensionsregime im Sinn von Artikel 15 des vorerwähnten Gesetzes entrichtet werden;*

*In Erwägung jedoch, dass der Reklamant eine selbständige Tätigkeit als Rechtsanwalt ausübt und als solcher keine auf Lohnempfang bezogene persönliche Beiträge leisten kann; dass die strittigen Beiträge zu Recht nicht abgezogen wurden;*

*In Erwägung, dass entsprechend Artikel 111bis L.I.R. Zahlungen, unter bestimmten festgesetzten Bedingungen und Grenzen, abzugsfähig sind, die im Rahmen eines individuellen Altersvorsorgevertrags an eine Versicherungsgesellschaft getätigt worden sind;*

*In Erwägung, dass ein solcher Vertrag, laut den Bestimmungen von Artikel 111 bis, Ziffer 2 L.I.R., die um mindestens 10 Jahre aufgeschobene Rückzahlung, zahlbar frühestens im Alter von 60 und spätestens von 75 Jahren, von höchstens der Hälfte der aufgelaufenen Ersparnisse und die Subskription oder die Umwandlung des Restbetrags in einen Versicherungsvertrag vorsehen muss, der eine monatliche Leibrente garantiert; dass gemäß Artikel 4 des großherzoglichen Reglements vom 25. Juli 2002 betreffend die Ausführung des Artikels 111 bis (1) L.I.R., der Versicherungsgeber bescheinigen muss, dass der Vertrag die Bestimmungen des Artikels 111 bis L.I.R. erfüllt ;*

*In Erwägung, dass der vorgelegte Versicherungsvertrag des Reklamanten bei Erleben des Rentenbeginns eine garantierte monatliche Altersrente vorsieht oder aber, entgegen den vorher genannten Bestimmungen, eine einmalige Kapitalabfindung anstelle der Rentenzahlung;*

*Dass es sich somit bei der vom Reklamanten abgeschlossenen Versicherung auch nicht um eine Alterszusatzversorgung im Sinne von Artikel 111bis L.I.R. handelt;*

*In Erwägung dass die Reklamanten auch darum bitten, die Differenz zu klären, die zwischen der „angeblichen Steuerlast“ (7.436 Euro) und der tatsächlichen zu zahlenden Steuer (8.065 Euro) besteht;*

*In Erwägung, dass laut Artikel 134 L.I.R. ausländische steuerfreie Einkünfte, die auf Grund eines internationalen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einem Progressionsvorbehalt unterliegen, dennoch in eine fiktive Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind, um den globalen, auf das ajustierte Einkommen im Sinn von Artikel 126 L.I.R. anzuwendenden Steuersatz festzusetzen;*

*In Erwägung, dass der vorbenannte Progressionsvorbehalt in Artikel 23 des Abkommens zwischen Kanada und Luxemburg vom 14. August 2000 vorgesehen ist; dass insofern das Steueramt eine dem Gesetz konforme richtige Berechnung des*

*globalen Steuersatzes (12,22%) vorgenommen hat und diesen auf das ajustierte Einkommen im Sinn von Artikel 126 L.I.R angewandt hat;*

*In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde; (...) ».*

Par requête déposée le 26 février 2010, les époux ...-... saisirent le tribunal administratif d'un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de ladite décision du directeur du 20 janvier 2010.

Par jugement du 17 novembre 2010, le tribunal administratif rejeta le recours en réformation pour manquer de fondement, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et rejeta la demande en allocation d'une indemnité de procédure telle que formulée par les époux ...-..., tout en les condamnant aux frais.

Le 24 décembre 2010, les époux ...-... ont régulièrement interjeté appel contre le jugement du 17 novembre 2010.

A l'appui de leur recours, les appelants reprochent aux premiers juges de ne pas avoir réformé la décision directoriale dans le sens de la reconnaissance de la déductibilité, au titre de dépenses d'exploitation, des frais qui auraient été occasionnés par leur déménagement du Canada vers le Luxembourg, frais d'un total de 10.445.- €.

Ils estiment que les dépenses de déménagement dont ils ont fait état ne seraient nullement occasionnées par leur train de vie, mais constitueraient des dépenses causées exclusivement par la profession de Monsieur ..., qui aurait été recruté par un cabinet d'avocats établi au Luxembourg, de sorte que tous deux auraient été contraints de déménager au Grand-Duché de Luxembourg.

Ils précisent qu'après l'accomplissement par Monsieur ... d'une période d'essai de 6 mois, ayant commencé en juin 2007, au sein d'une étude d'avocats établie à Luxembourg, période pendant laquelle il aurait occupé un logement temporaire, ils auraient « *officiellement* » quitté le Canada au printemps de l'année 2008. Par ailleurs, ils font expliquer que contrairement aux affirmations du délégué du gouvernement, Monsieur ... serait, depuis l'expiration de sa période d'essai, inscrit au barreau de Luxembourg sur la liste IV des avocats exerçant sous leur titre d'origine et qu'ils n'auraient aucune résidence en Allemagne (ils précisent que Monsieur ... aurait uniquement une adresse professionnelle à ... en Allemagne, pays où il aurait obtenu son titre d'origine).

Ils estiment qu'ils auraient suffisamment démontré le caractère exclusivement professionnel de chaque dépense déclarée, de sorte que celles-ci devraient être déductibles à titre de dépenses d'exploitation au sens de l'article 45 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, désignée ci-après

par « LIR », et ne relèveraient point du champ d'application de l'article 12 LIR. Ils insistent sur ce que chacune desdites dépenses relèverait exclusivement de la sphère de réalisation de leurs revenus, étant donné qu'ils n'auraient eu aucune motivation privée pour s'installer au Luxembourg. Ils entendent appuyer leur analyse tant sur les travaux parlementaires à la base de la LIR que sur un arrêt récent du Bundesfinanzhof allemand du 21 septembre 2009.

Ils reprochent encore plus particulièrement aux premiers juges de s'être *«contentés de déclarer sans autre motivation que l'article 12 n°1 LIR poserait un principe général d'interdiction de déduction des dépenses personnelles même si ces dépenses sont provoquées exclusivement par l'exploitation ou la profession du contribuable, tout en admettant clairement que les frais de déménagement ont été occasionnés par la profession de l'appelant »* et d'avoir eu injustement recours au critère de la *«motivation du contribuable pour choisir l'endroit d'exploitation ou de l'exercice de sa profession »*, à savoir un élément subjectif difficilement contrôlable qui ne se trouverait pas dans la loi et qui constituerait une intrusion non justifiée dans leur vie privée.

Ils soutiennent ensuite que la non-déductibilité des dépenses par eux déclarées impliquerait une différence de traitement contraire au principe d'égalité devant l'impôt en ce sens que *« la possibilité de déduire les frais de déménagement est ouverte à tout cabinet d'avocats mais non pas à une personne considérée d'un point de vue fiscal et légal comme une personne exerçant sa profession de manière indépendante telle qu'un avocat, et alors même que cette personne est soumise au même régime d'imposition »*. Ils font encore valoir que dans l'hypothèse où l'employeur de Monsieur ... aurait pris en charge leurs frais de déménagement, ce dernier aurait pu les déduire de son bénéfice commercial.

Ils invoquent ensuite la circulaire L.I.R. – n° 95/2 du 31 décembre 2010, soutenant que s'il est vrai qu'elle ne serait pas directement applicable, *« le principe de causalité sous-jacent est néanmoins le même »* et qu'il s'en dégagerait qu'en cas de recrutement de personnes hautement qualifiées sur le marché international, leurs frais de déménagement seraient déduits à titre de frais professionnels, d'une part, et le fait que les frais de déménagement des fonctionnaires pourraient constituer des frais professionnels, d'autre part, pour soutenir qu'il serait contraire au principe d'égalité d'admettre certaines catégories de personnes, telles que les fonctionnaires et les personnes hautement qualifiées, au bénéfice de la déduction de leurs frais de déménagement et *« d'exclure d'autres catégories de personnes, telles que les parties appelantes de ce bénéfice »*.

C'est à bon escient que les premiers juges ont cadré juridiquement le litige dont ils étaient appelés à connaître par rapport aux articles 45 (1) LIR, qui dispose que *«sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise »*, et 12 n°1 LIR au titre duquel *« (...) ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également*



*parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité ».*

Il est vrai que l'article 12 LIR pose le principe de l'interdiction de déduction des dépenses pour l'entretien personnel et du ménage du contribuable, donc des dépenses se situant dans la sphère privée d'utilisation des revenus, y compris les dépenses de train de vie du contribuable même si elles profitent ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité professionnelle. Concernant la non-déductibilité des dépenses mixtes, c'est-à-dire des dépenses privées présentant en outre un intérêt pour l'activité professionnelle du contribuable, le législateur entend ainsi écarter les dépenses pour lesquelles les contextes privé et professionnel sont intimement et inséparablement imbriqués.

Il est cependant vrai encore que – et, contrairement à ce qui est soutenu par les appelants, les premiers juges ne s'y sont point mépris – l'article 12 LIR n'interdit pas une ventilation de dépenses rentrant tant dans le contexte privé que dans le contexte professionnel du contribuable pour autant que la partie professionnelle puisse être nettement séparée. Ainsi, se révèle déductible, en tant que frais d'obtention, la partie professionnelle d'une telle dépense, c'est-à-dire la partie ayant trait à la sphère de réalisation des revenus.

La déduction partielle d'une dépense implique qu'un lien causal d'une partie de la dépense avec l'activité professionnelle puisse être établi de manière adéquate, que la partie professionnelle ne soit pas d'importance minime et que la ventilation puisse être opérée sur base d'éléments objectifs suffisants. Par ailleurs, des dépenses qui servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles sont à considérer dans leur intégralité comme des frais d'obtention déductibles conformément à l'article 105 LIR (Cour adm. 11 février 2009, n° 25877 du rôle, disponible sous [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu)).

Ces principes doivent trouver application notamment en ce qui concerne des frais de déménagement, étant relevé que les premiers juges ont encore à juste titre pointé l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, au titre duquel la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, aux appelants d'établir que les frais dont ils font état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'exploitation.

Ces considérations ne sont pas affectées par le moyen de réformation basé sur la prétendue violation du principe d'égalité devant l'impôt en raison du fait que les frais de déménagement seraient déductibles dans le chef d'un « *cabinet d'avocats* » mais non pas dans le chef d'« *une personne exerçant sa profession de manière indépendante* ». En effet, le moyen afférent est à écarter, étant donné qu'il manque en droit, dès lors que les frais de déménagement relèvent à chaque fois de

la catégorie des dépenses d'exploitation et leur traitement fiscal est absolument identique dans les deux cas de figure visés.

Laisse ensuite encore d'être fondé le reproche d'une discrimination injustifiée par le fait de la prise en charge par l'employeur des frais de déménagement proprement dits des fonctionnaires et employés de l'Etat déplacés pour raisons de service, telle que prévue par le règlement grand-ducal modifié du 5 août 1993 sur les frais de route et de séjour ainsi que sur les indemnités de déménagement des fonctionnaires et employés de l'Etat, tel qu'invoqué par les appelants, ou de la possibilité de prise en charge partielle de frais de déménagement, reconnue à un employeur qui procède au recrutement de salariés hautement spécialisés, étant donné que sans préjudice quant à la réponse à la question de savoir si des entreprises non visées par la circulaire L.I.R. n° 95/2 du 31 décembre 2010 ne peuvent pas se prévaloir d'une possibilité de déduction sur base du principe d'égalité de traitement, question qui ne se pose pas en l'espèce, l'argumentaire afférent des appelants reste nécessairement sans incidence et manque partant de pertinence dans le présent cas de figure, à savoir la situation d'un contribuable prenant personnellement en charge ses frais de déménagement.

Ceci étant dit, la Cour, à l'instar des premiers juges, est amenée à constater qu'en l'espèce, si le déménagement des appelants s'insère manifestement dans un contexte professionnel, il n'en reste pas moins que les frais de déménagement et de réinstallation qu'ils entendent voir fiscalement déduire de leur revenu imposable se rapportent aussi très largement à l'organisation de leur vie privée, de sorte qu'il y a lieu d'examiner si, au moins pour une partie nettement détachable, ils relèvent de la sphère de réalisation des revenus.

Concernant en premier lieu la dépense d'un montant total de 2.400.- € à titre de frais d'hôtel, frais que les appelants ne reprennent plus dans leur décompte des frais de déménagement produit en instance d'appel, mais auxquels ils ne déclarent cependant pas renoncer, les contribuables ayant antérieurement expliqué que Monsieur ... aurait eu besoin d'un logement temporaire durant la période d'essai auprès du cabinet d'avocats qui l'a recruté, force est de constater qu'au-delà de la considération que cette dépense ne saurait être considérée comme relevant des frais de déménagement proprement dits, il s'agit de frais engagés pour se loger au Luxembourg, fût-ce provisoirement, mais pour plusieurs mois, de sorte à avoir trait à l'organisation et à l'aménagement de la vie privée de Monsieur ....

Il s'ensuit que les premiers juges ont à juste titre rejeté le recours sur ce point.

Pour ce qui est des dépenses d'un montant de 2.127.- €, respectivement de 1.008.- € à titre de frais d'agence immobilière pour la recherche d'un logement au Luxembourg, respectivement à titre de frais d'agence immobilière pour la relocation de leur logement au Canada, il s'agit là encore de frais se situant essentiellement dans le contexte privé des appelants, étant donné que même s'ils

sont la conséquence d'un changement professionnel, ils répondent aussi aux besoins privés des intéressés et une ventilation en une part privée et une part professionnelle de ces dépenses n'est pas réalisable.

Les premiers juges ne sont pas non plus critiquables sur ce point.

Ensuite, concernant les dépenses de 1.002.- € (frais d'avion), 46.- € (frais de taxi vers l'aéroport) et 343.- € (frais de location d'un véhicule), en l'absence de production d'autres éléments par les appelants, la Cour entend ne pas se départager de l'analyse des premiers juges mais se la faire sienne en ce qu'ils ont retenu que si le changement professionnel de Monsieur ... a impliqué un déplacement du couple au Luxembourg, il convient cependant de constater que plusieurs billets d'avions ont été soumis au bureau d'imposition, sans que la nécessité de plusieurs trajets du Canada vers le Luxembourg n'ait été justifiée, d'une part, et que le déplacement du Canada vers le Luxembourg ne constitue pas en soi un voyage d'affaires, motivé par des raisons exclusivement professionnelles, mais qu'il a également été effectué par les époux ... dans la perspective de poursuivre leur vie privée au Luxembourg, et qu'il n'est pas possible de ventiler nettement les parties privé et professionnelle, d'autre part, pour en dégager que ces frais ne sont pas non plus déductibles à titre de dépenses d'exploitation.

Concernant des dépenses de respectivement 123.- € et 1.391.- €, à titre de frais de vétérinaire engendrés par le transport et l'introduction au Luxembourg de leur animal domestique, respectivement à titre de frais d'électroménagers causés par l'achat de nouveaux appareils électroménagers en raison des différences de voltage entre le Canada et le Luxembourg, force est de constater que ces frais relèvent manifestement de la sphère privée des appelants et ne répondent point de leurs besoins professionnels. L'analyse des premiers juges y relativement est à entériner.

Les appelants ont encore fait état de dépenses d'un montant de 25.- € à titre de suivi de courrier. Faute de documentation relative à la nature privée ou professionnelle des courriers concernés, la dépense en question n'est pas déductible au titre des dépenses d'exploitation.

Enfin, l'analyse des premiers juges est encore à rejoindre en ce qui concerne les dépenses de 1.100.- €, 364.- € et 516.- €, engendrées, selon les intéressés, par la préparation pour le transport, l'emballage et le transport de leurs biens mobiliers vers le Luxembourg. En effet, les éléments d'appréciation auxquels la Cour peut avoir égard ne permettent pas d'accepter ces frais au titre des dépenses d'exploitation déductibles, étant donné que des pièces soumises au bureau se dégagent uniquement un déménagement d'effets essentiellement personnels et non pas de biens professionnels et qu'en tout cas, il n'y a pas moyen d'opérer une ventilation entre une part privée et une part professionnelle des dépenses en question.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'appel n'est pas justifié et que le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

**Par ces motifs,**

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties en cause;  
reçoit l'appel en la forme;  
le dit non fondé et en déboute;  
partant confirme le jugement entrepris du 17 novembre 2010;  
condamne les appelants aux frais de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Henri CAMPILL, premier conseiller,  
Serge SCHROEDER, conseiller,  
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier de la Cour Erny MAY

s. MAY

s. CAMPILL

**Reproduction certifiée conforme à l'original.**

Luxembourg, le 12 mai 2011

Le greffier en chef de la Cour administrative